

Artikel 13l Vpb vervangt 10d, nieuwe kleren van de keizer?

Het demissionair kabinet heeft maatregelen genomen om het zogenoemde 'Bosal-gat' te dichten door de aftrek van deelnemingsrente te beperken. Deze renteaftrekbeperking ziet op de bovenmatige financiering van deelnemingen met vreemd vermogen. Tegelijkertijd wordt de huidige thincapregeling afgeschaft. In deze bijdrage besteed ik aandacht aan deze beide wetswijzigingen die op 1 januari 2013 ingaan.

VENNOOTSCHAPSBELASTING

Algemeen

Bij de Wet uitwerking fiscale maatregelen Begrotingsakkoord 2013 is artikel 13l Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb) ingevoerd. In essentie is artikel 13l Wet Vpb een maatregel die vergelijkbaar is met een 'thincapregeling voor holding activiteiten'. In het Belastingplan 2013 wordt voorgesteld om artikel 10d Wet Vpb, de huidige thincapregeling, per 2013 af te schaffen. Beide wetswijzigingen zullen op 1 januari 2013 ingaan.

Ik denk dat voor een groot deel van de belastingplichtigen met deze wijzigingen een verbetering plaatsvindt, voor een kleinere groep is er waarschijnlijk sprake van een verslechtering.

Beide wetswijzigingen zijn samen met artikel 15ad Wet Vpb (ingevoerd in 2012) het (voorlopige) eindpunt van de zoektocht die begon in 2003 na de conclusie van A-G Alber van het Europese Hof van Justitie in de 'Bosal Holding' zaak. De wetgever wil niet dat rente op leningen opgenomen om 'buitenlandse deelnemingen' te verwerven in aftrek komt op de 'Nederlandse winst'. Maar de wetgever mag dit onderscheid niet maken binnen de EU. En de wetgever wil – om goede redenen – de aftrek van deelnemingsrente niet volledig verbieden. Deze spagaat is niet eenvoudig. Ik verwacht eerlijk gezegd verdere wetswijzigingen in de komende jaren. Het zou

Dr. F.P.J. Snel

Belastingadviseur, Snel Corporate tax & law, Amsterdam

mij verbazen als artikel 13l Wet Vpb het eindpunt van de ontwikkelingen zou zijn. Het onderwerp staat momenteel namelijk ruim in de belangstelling van de belastingwetenschap, de praktijk en de politiek. Voor 2013 zal men zich echter moeten voorbereiden op artikel 13l Wet Vpb.

Hoofdpijnen nieuwe regeling

Het uitgangspunt is simpel. Als de verwerving van een deelneming met 'teveel' vreemd vermogen wordt gefinancierd, dan is de aan dat 'teveel' toe te rekenen rente niet aftrekbaar. Dat gedeelte is de zogenoemde bovenmatige deelnemingsrente. Het maakt daarbij niet uit of er geleend wordt van verbonden partijen of van derden. Dat is een belangrijk verschil tussen het nieuwe artikel 13l Wet Vpb en (het oude) artikel 10d Wet Vpb.

Andere kosten van geldleningen kunnen ook niet-aftrekbaar zijn op grond van artikel 13l Wet Vpb. Maar valutaresultaten, zowel positieve als negatieve, blijven wél tot de belastbare winst behoren.

De omvang van de bovenmatige deelnemingsrente wordt wiskundig bepaald. Er wordt dus niet gekeken naar historische of bedrijfseconomische verbanden tussen leningen en deelnemingen.

Of de deelneming in Nederland, in de EU of daarbuiten gevestigd is, doet niet ter zake. En evenmin in welk land de deelneming winst maakt.

Anders dan bij artikel 10d Wet Vpb bestaat er geen alternatieve regeling (concerntoets) waarbij de belastingplichtige een hoger bedrag aan rente mag aftrekken op basis van de vreemd vermogen ratio in de commerciële, geconsolideerde jaarrekening van het concern als geheel.

Berekening bovenmatige deelnemingsrente (artikel 13l, lid 2 Wet Vpb)

De bovenmatige deelnemingsrente van een jaar wordt gesteld op het pro rata deel van het totale bedrag aan renten en kosten ter zake van geldleningen van het jaar op